



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2021. gada 16. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Piemērojamība – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Tādu audiovizuālo mediju pakalpojumu izslēgšana, kas tiek piedāvāti skatītājiem un kuri tiek finansēti no valsts subsīdijām, kā arī par kuriem televīzijas skatītājiem nav jāmaksā nekāda atlīdzība – 168. pants – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Nodokļa maksātājs, kas vienlaicīgi veic ar nodokli apliekamus darījumus un darījumus, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā

Lietā C-21/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar 2019. gada 31. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 17. janvārī, tiesvedībā

Balgarska natsionalna televizia

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”– Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Vilaras [*M. Vilaras*], tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*], D. Švābi [*D. Šváby*], S. Rodins [*S. Rodin*] un K. Jirimēe [*K. Jüirimäe*] (referente),

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], nodaļas vadītājs,

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Balgarska natsionalna televizia* vārdā – *M. Raykov* un *I. Dimitrova*, advokati,
- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García*, pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

– Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *C. Georgieva* un *N. Gossement*, pēc tam *C. Georgieva* un *L. Lozano Palacios*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 25. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu un 168. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Balgarska natsionalna televizia* (Bulgārijas Nacionālā televīzija; turpmāk tekstā – “BNT”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta (NAP) Centrālās pārvaldes Sofijas direkcijas “Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – “direktors”) par BNT tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu apjomu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

- c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds.”

- 4 Šis direktīvas 25. panta c) punktā ir paredzēts:

“Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

[..]

- c) pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu, vai arī pildot kādu tiesību aktu.”

- 5 Minētās direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

q) [valsts] radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura.”

6 Šīs pašas direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

7 PVN direktīvas 173.–175. pantā ir paredzēti noteikumi, kas reglamentē atskaitāmās daļas aprēķināšanu.

8 Šajā kontekstā šīs direktīvas 173. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Atskaitāmo daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs.”

Bulgārijas tiesības

9 Saskaņā ar 2006. gada 21. jūlija *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli; 2006. gada 4. augusta *DV*, Nr. 63, 8. lpp.), redakcijā, kas ir piemērojama strīdam pamatlietā (turpmāk tekstā – “*ZDDS*”), 2. panta 1. punktu:

“[PVN] ir jāmaksā:

1. par jebkuru ar nodokli apliekamas preces piegādi un pakalpojuma sniegšanu, ko veic par atlīdzību [..].”

10 *ZDDS* 3. pantā ir paredzēts:

“(1) Nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

[..]

(5) Personas, kas nav nodokļa maksātājas, ir valsts, valsts un pašvaldību iestādes attiecībā uz visām darbībām un darījumiem, ko tās veic vai sniedz kā valsts vai pašvaldības iestādes, tostarp gadījumos, kad tās par šīm darbībām vai darījumiem iekasē nodevas, maksas vai maksājumus; izņemot:

1. šādas darbības vai darījumi:

[..]

n) komerciāla radio un televīzijas apraides darbība [..].”

11 ZDDS 42. panta 2. punktā ir paredzēts:

“No nodokļa atbrīvoti darījumi ir:

[..]

2. Bulgārijas Valsts Radio, [BNT] un Bulgārijas telegrāfa aģentūras darbība, par kuru šīs iestādes saņem maksājumus no valsts budžeta.”

12 Saskaņā ar ZDDS 69. panta 1. punktu:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko veic reģistrēts nodokļa maksātājs, tad tam ir tiesības atskaitīt:

1. nodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, ja tas arī ir saskaņā ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs, ir piegādājis vai sniedzis vai tam ir jāpiegādā vai jāsniedz [..].”

13 ZDDS 73. panta 1. punktā ir noteikts:

“Reģistrētai personai ir tiesības daļēji atskaitīt PVN priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko izmanto gan darījumiem, attiecībā uz kuriem šai personai ir tiesības uz atskaitīšanu, gan darījumiem vai darbībām, attiecībā uz ko šai personai nav šādu tiesību.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 BNT ir juridiska persona, valsts mēroga audiovizuālo mediju pakalpojumu sniedzēja. Saskaņā ar 1998. gada 23. septembra *zakon za radioto i televisiyata* (Likums par radio un televīziju; 1998. gada 24. novembra DV, Nr. 138), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “ZRT”), BNT nodrošina tostarp plašsaziņas līdzekļu pakalpojumu sniegšanu visiem Bulgārijas pilsoņiem.

15 BNT no saviem skatītājiem nesaņem nekādu atlīdzību.

16 Tās darbība saskaņā ar ZRT tiek finansēta no valsts budžeta, kas ir paredzēta valsts un reģionālo raidījumu sagatavošanai, izstrādei un izplatīšanai. Šīs subsīdijas apmērs tiek noteikts, pamatojoties uz reglamentētu fiksēto maksu par programmēšanas stundu, kas apstiprināta Ministru padomē. Turklāt BNT saņem subsīdijas iepriekš noteiktiem mērķiem, kas ir paredzēti pamatlīdzekļu iegādei un atjaunošanai pēc finanšu ministra gadā apstiprināta saraksta.

17 BNT darbību finansē arī no saviem ienākumiem no reklāmas un sponsorēšanas, ar ienākumiem no papildu darbībām, kas saistītas ar televīzijas darbību, ziedojumiem un novēlējumiem, procentiem un citiem ieņēmumiem, kas saistīti ar televīzijas darbību.

18 Līdz 2015. gada martam BNT daļēji atskaitīja PVN priekšnodokli par visiem tās veiktajiem pirkumiem. Pēc tam tā piemēroja tā saukto “tiešā piešķiruma” metodi, atsevišķi ņemot vērā katru pirkumu, ko tā veica, atkarībā no tā, vai to ir vai varētu izmantot “komerciālai” darbībai,

piemēram, izklaides, filmu vai sporta raidījumu raidīšanai, vai arī attiecībā uz darbību, kas saistīta ar tās “sabiedrisko funkciju” īstenošanu, piemēram, parlamentārās uzraudzības sesiju translāciju, reliģisko ceremoniju vai vēlēšanu kampaņu retranslāciju. Turklāt *BNT* uzskatīja, ka tās televīzijas raidījumu izplatīšanas darbība *ZDDS* izpratnē nav “no nodokļa atbrīvots darījums”, bet darbība, uz kuru neattiecas PVN, un ka šis nodoklis attiecas tikai uz tās “komerciālo” darbību.

- 19 Piemērojot šo metodi, *BNT* pilnībā atskaitīja PVN priekšnodokli par pirkumiem, kas veikti saistībā ar tās “komerciālām” darbībām. Tā daļēji atskaitīja PVN priekšnodokli par pirkumiem, kas tiek izmantoti gan “komerciālai” darbībai, gan darbībām, kurām nav šāda rakstura.
- 20 Pēc nodokļu revīzijas par laikposmu no 2015. gada 1. septembra līdz 2016. gada 31. martam Bulgārijas nodokļu iestādes ar 2016. gada 14. decembra paziņojumu par nodokļa maksājumu atteicās atzīt tiesības uz pilnīgu atskaitīšanu par *BNT* pirkumiem un attiecībā uz *BNT* konstatēja PVN parādu 1 568 037,04 Bulgārijas levu (BGN) (aptuveni 801 455 EUR) apmērā ar procentiem par šo laikposmu.
- 21 Šīs iestādes uzskata, ka *BNT* reklāmas darbība bija apliekama ar nodokli, savukārt tās programmu izplatīšana ietilpst no nodokļa atbrīvotajos darījumos. *BNT* nevarot pilnībā atskaitīt PVN priekšnodokli, ņemot vērā, ka nebija iespējams noteikt, vai tās saimnieciskās darbības nolūkā veiktie pirkumi bija paredzēti darījumiem, kas apliekami ar PVN, vai darījumiem, kas, pēc minēto iestāžu domām, bija atbrīvoti no PVN. *BNT* varētu pilnībā atskaitīt PVN priekšnodokli par šiem pirkumiem tikai tad, ja sporta raidījumu pārraides, izklaides programmu izstrādes un pārraidīšanas, kā arī ārvalstu filmu pārraidīšanas pasākumi tiktu pilnībā finansēti no ieņēmumiem no reklāmas, nevis no subsīdijām no valsts budžeta. Izskatāmajā lietā tas tā neesot.
- 22 Ar 2017. gada 27. februāra lēmumu direktors noraidīja *BNT* iesniegto sūdzību par 2016. gada 14. decembra paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēra precizēšanu.
- 23 Tad *BNT* par šo lēmumu cēla prasību *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija), kas ir iesniedzējtiesa.
- 24 Šī tiesa uzskata, ka, lai izlemtu pamatlietu, ir jānosaka, vai *BNT* kā publiska komersanta, kuram ar *ZRT* ir piešķirtas īpašas funkcijas un kas saņem valsts budžeta subsīdijas, veiktā raidījumu izplatīšanas darbība ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, bet ir atbrīvota no PVN saskaņā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu, vai tā nav ar nodokli apliekama darbība, kas ietilpst minētās direktīvas piemērošanas jomā. Minētās tiesas ieskatā atbilde uz šo jautājumu ļaus noteikt, vai šāda izplatīšanas darbība ir jāņem vērā, lai noteiktu tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par ar nodokli apliekamiem darījumiem, kurus saņēmeja ir *BNT*.
- 25 Iesniedzējtiesa piebilst, ka, lai gan 2016. gada 22. jūnija spriedumā *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470) Tiesa ir izskatījusi jautājumu par to, vai Čehijas valsts radio sabiedriskās apraides darbība, par kuru tā iekasēja nodevas, ko maksā personas, kuru īpašumā vai valdījumā atrodas radio uztvērējs, bija darbība, kas tiek veikta par atlīdzību, Tiesa vēl neesot lēmusi par sabiedriskās televīzijas darbību, kas tiek finansēta ar subsīdijām no valsts budžeta.
- 26 Iesniedzējtiesa arī precizē, ka, lai gan 2014. gada 27. marta spriedumā *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) Tiesa ir lēmusi par to, vai valsts veselības apdrošināšanas slimokases veikts vienotas likmes maksājums ietilpst PVN piemērošanas jomā, no tā nevarot tikt izsecināta nepārprotama atbilde pamatlietas vajadzībām.

- 27 Turklāt gadījumā, ja būtu jāuzskata, ka *BNT* darbībai ir divējāds raksturs, proti, ka tā ietver gan no nodokļa atbrīvotus, gan ar nodokli apliekamus darījumus, iesniedzējtiesa jautā, vai ir atskaitāma tikai tā PVN priekšnodokļa daļa, kas var tikt uzskatīta par saistītu ar tās darbības daļu, kurai ir “komerciāls” raksturs. Turklāt šādā gadījumā šai tiesai rodas jautājums par to, pēc kādiem kritērijiem būtu jānosaka atskaitīšanas tiesību apjoms.
- 28 Šādos apstākļos *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai sabiedriskās televīzijas audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšanu televīzijas skatītājiem var uzskatīt par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja valsts to finansē subsīdiju veidā, turklāt televīzijas skatītāji par apraidi nemaksā nodevas, vai arī tā nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē un neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā?
- 2) Ja atbilde ir tāda, ka sabiedriskās televīzijas skatītājiem sniegtie audiovizuālo mediju pakalpojumi ietilpst [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta darbības jomā, vai ir jāuzskata, ka tie ir no nodokļa atbrīvotas piegādes šīs direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē, un vai ir pieļaujams valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru šī darbība ir atbrīvota no nodokļa tikai no valsts budžeta saņemtā maksājuma dēļ, ko sabiedriskā televīzija saņem neatkarīgi no tā, vai šai darbībai ir arī komerciāls raksturs?
- 3) Vai saskaņā ar [PVN direktīvas] 168. pantu ir pieļaujama prakse, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par pirkumiem ir atkarīgas ne tikai no pirkumu izmantošanas veida (darbībai, par kuru uzliek vai neuzliek nodokli), bet arī no šo pirkumu finansēšanas veida, proti, no saviem ieņēmumiem (reklāmas pakalpojumi u.c.), no vienas puses, un no valsts subsīdijām, no otras puses, un saskaņā ar kuru tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu ir tikai par pirkumiem, kas finansēti no saviem ieņēmumiem, bet ne tiem, kas finansēti no valsts subsīdijām, un turklāt ir nepieciešama to nošķiršana?
- 4) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedriskās televīzijas darbība ietver gan tās piegādes, par kurām uzliek nodokli, gan tās, par kurām to neuzliek, un ņemot vērā to jaukto finansējumu – kādā apmērā ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu šādu pirkumu gadījumā un kādi kritēriji ir jāpiemēro to noteikšanai[?]”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 29 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzēja darbība, kas ir audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšana televīzijas skatītājiem un ko valsts finansē ar subsīdijām, turklāt televīzijas skatītāji par veikto televīzijas apraidi nemaksā nekādas nodevas, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.
- 30 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kurā ir definēta PVN piemērošanas joma, šis nodoklis ir jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds.

- 31 Pakalpojumu sniegšana tiek veikta “par atlīdzību” šīs tiesību normas izpratnē tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās notiek savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par saņēmējam sniegtu individualizējamu pakalpojumu. Tā tas ir gadījumā, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1988. gada 8. marts, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, 11., 12. un 16. punkts; 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 22. punkts, kā arī 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39. punkts).
- 32 Attiecībā uz audiovizuālo mediju pakalpojumiem, kurus valsts sabiedriskais pakalpojumu sniedzējs sniedz televīzijas skatītājiem un kurus valsts finansē ar subsīdijām, kā arī par kuriem televīzijas skatītājiem nav jāmaksā nekādas nodevas, starp šo pakalpojumu sniedzēju un šiem televīzijas skatītājiem nepastāv juridiska saikne, kuras ietvaros notiek savstarpēja pakalpojumu apmaiņa, nedz arī tieša saikne starp šiem audiovizuālo mediju pakalpojumiem un šo subsīdiju (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 23. punkts).
- 33 Proti, vispirms ir jānorāda, ka minēto pakalpojumu sniegšanas ietvaros minēto pakalpojumu sniedzēju un minētos televīzijas skatītājus nesaista ne līgumattiecības vai darījums, kurā būtu bijusi noteikta cena, un pat ne brīvprātīgas juridiskas saistības vienam pret otru. Arī vienu un to pašu televīzijas skatītāju piekļuve audiovizuālo mediju pakalpojumiem, ko sniedz viens un tas pats pakalpojumu sniedzējs, ir brīva un attiecīgā darbība vispārīgi dod labumu visiem potenciālajiem televīzijas skatītājiem.
- 34 Turpinājumā ir jānorāda, ka subsīdija, tāpat kā subsidētā darbība, tiek organizēta, pamatojoties uz likumu. Subsīdijas piešķiršana, kas ir paredzēta, lai vispārīgi finansētu valsts sabiedriskā pakalpojuma sniedzēja darbības, kas izpaužas kā valsts un reģionālo raidījumu sagatavošana, izstrāde un pārraidīšana un ko nosaka, atsaucoties uz reglamentētu fiksēto maksu par programmēšanas stundu, nav atkarīga no tā, vai televīzijas skatītāji faktiski izmanto piedāvātos audiovizuālo mediju pakalpojumus, vai no televīzijas skatītāju identitātes vai konkrēta to skaita attiecībā uz konkrēto programmu.
- 35 Turklāt attiecībā uz iesniedzējtiesas jautājumiem, kas balstīti uz paralēli, kādu var vilkt starp situāciju pamatlietā un situāciju lietā, kurā tika taisīts 2014. gada 27. marta spriedums *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), ir jākonstatē, ka šīs situācijas nav salīdzināmas.
- 36 Lieta, kurā tika taisīts šis spriedums, attiecās uz jautājumu par “vienotas likmes veselības aprūpei paredzētā maksājuma”, ko valsts veselības apdrošināšanas slimokase pārskaita veco ļaužu aprūpes iestādēm par aprūpes pakalpojumu sniegšanu šo iestāžu rezidentiem, un kura aprēķinā tiek ņemts vērā tostarp katrā aprūpes iestādē rezidējošo personu skaits un viņu aprūpes pakāpe, apliekamību ar nodokli. Minētajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka pastāv tieša saikne starp šo iestāžu sniegtajiem pakalpojumiem to rezidentiem un saņemto atlīdzību, proti, šo “vienotas likmes veselības aprūpei paredzēts maksājums”, kā rezultātā šis vienotas likmes maksājums bija atlīdzība par šo iestāžu pret atlīdzību sniegtajiem veselības aprūpes pakalpojumiem tās rezidentiem, un tādējādi tā ietilpst PVN piemērošanas jomā. Šajā ziņā tā precizēja, ka fakts, ka attiecīgo pakalpojumu tiešais saņēmējs nav valsts veselības apdrošināšanas slimokase, kura pārskaita maksājumu, bet gan tās apdrošinātā persona, nepārtrauc pastāvošo tiešo saikni starp pakalpojumu sniegšanu un saņemto atlīdzību (spriedums, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 35. punkts).

- 37 Šajā gadījumā starp valsti, kas izmaksā subsīdiju no sava budžeta, lai finansētu audiovizuālo mediju pakalpojumus, un televīzijas skatītājiem, kas saņem šos pakalpojumus, nepastāv analogiska saikne tai, kāda pastāv starp veselības apdrošināšanas slimokasi un tās apdrošinātajiem. Proti, kā norādīts šī sprieduma 33. punktā, minētie pakalpojumi sniedz labumu nevis personām, kuras var skaidri identificēt, bet gan visiem potenciālajiem televīzijas skatītājiem. Turklāt subsīdijas summa tiek noteikta, pamatojoties uz likumā noteiktu vienotu likmi par programmēšanas stundu un neņemot vērā sniegtā pakalpojuma saņēmēju identitāti un skaitu.
- 38 Visbeidzot, no PVN direktīvas 25. panta c) punkta nevar izdarīt nekādus atšķirīgus secinājumus. Tiesa, saskaņā ar šo noteikumu pakalpojumu sniegšana cita starpā var izpausties kā pakalpojuma sniegšana saskaņā ar valsts iestādes izdotu rīkojumu vai tās vārdā, vai saskaņā ar likumā paredzētajiem noteikumiem. Tomēr, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumā 35. un 36. punktā, šī tiesību norma, kurā ir vienīgi precizēts, ka pakalpojumu sniegšana “var” izpausties šādā formā, nevar būt par pamatu PVN piemērošanai pakalpojumiem, kas netiek sniegti par atlīdzību šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 39 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzēja darbība, kas ir audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšana televīzijas skatītājiem un ko valsts finansē ar subsīdijām, turklāt televīzijas skatītāji par veikto televīzijas apraidi nemaksā nekādas nodevas, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

Par otro jautājumu

- 40 Otrais jautājums, kas attiecas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta interpretāciju, attiecas uz gadījumu, kad pirmajā jautājumā minētā darbība ir jāklasificē par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un būtībā ir vērsts uz to, lai noskaidrotu, vai šāda darbība ir atbrīvota no nodokļa.
- 41 Pirmkārt, no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šāda darbība neietilpst jēdzienā “pakalpojumu sniegšana par atlīdzību” minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, līdz ar to tā nav ar nodokli apliekams darījums šīs pašas direktīvas izpratnē.
- 42 Otrkārt, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts, kurā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz “[sabiedrisko] radio un televīzijas organizāciju darbībām, kas nav komerciāla rakstura”, ir piemērojams tikai ar nosacījumu, ka par šīm darbībām ir “jāmaksā PVN” šīs direktīvas 2. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 32. punkts).
- 43 Šādos apstākļos uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par trešo un ceturto jautājumu

- 44 Vispirms ir jānorāda, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka trešais un ceturtais jautājums, kas attiecas uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, attiecas uz gadījumu, kad valsts televīzijas sabiedriskā pakalpojumu sniedzēja darbība, kas izpaužas kā audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšana televīzijas skatītājiem, ko finansē valsts ar subsīdiju palīdzību, turklāt televīzijas skatītāji par veikto televīzijas apraidi nemaksā nekādas nodevas, ir jāklasificē kā

pakalpojumu sniegšana par atlīdzību un tādējādi kā ar nodokli apliekams darījums PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Tādējādi iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kā ir jānosaka tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu apjoms, ko veicis nodokļa maksātājs, kas vienlaicīgi veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus.

- 45 No atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šī darbība nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.
- 46 Tomēr ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu procedūras ietvaros Tiesas pienākums ir sniegt valsts tiesai noderīgu atbildi, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. No šī viedokļa Tiesai vajadzības gadījumā tai iesniegtie jautājumi ir jāpārformulē (spriedumi, 2020. gada 5. marts, X (Atbrīvojums no PVN par telefoniskām konsultācijām), C-48/19, EU:C:2020:169, 35. punkts, kā arī 2020. gada 25. novembris, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 47 Šādos apstākļos, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu un pilnīgu atbildi, trešais un ceturtais jautājums, kuri ir jāizskata kopā, ir jāpārformulē, proti, ka ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzējam ir atļauts pilnībā vai daļēji atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par tādu preču iegādi un pakalpojumu saņemšanu, kas ir izmantoti tā darbībām, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un tās darbībām, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā.
- 48 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Šīs tiesības, kā Tiesa vairākkārtīgi ir uzsvērusi, ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2021. gada 18. marts, A. (Atskaitīšanas tiesību īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 32. punkts).
- 49 Ar PVN direktīvu izveidotās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar ikvienu savu saimniecisko darbību, sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedumi, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 18. marts, A. (Atskaitīšanas tiesību īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 33. punkts).
- 50 Šajā ziņā no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka ieinteresētajai personai, lai tā būtu tiesīga atskaitīt nodokli, pirmkārt, ir svarīgi būt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt iepriekš izmantojušam preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un iepriekš jābūt šīs preces piegādājušam vai pakalpojumus sniegušam citam nodokļu maksātājam (spriedumi, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 23. punkts).

- 51 Turpretī, ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nenotiek nedz nodokļa par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem iekasēšana, nedz priekšnodokļa atskaitīšana (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 30. punkts, un 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 24. punkts).
- 52 No šīs judikatūras izriet, ka iepriekš iegādāto preču un pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem pamato PVN priekšnodokļa atskaitīšanu. Citiem vārdiem sakot, šādu pirkumu finansēšanas veidam – vai nu izmantojot ienākumus no saimnieciskās darbības, vai subsīdijas, kas saņemtas no valsts budžeta, – nav nozīmes, nosakot atskaitīšanas tiesības.
- 53 Otrkārt, ciktāl nodokļa maksātājs iegādātās preces un saņemtos pakalpojumus vienlaikus izmantotu gan darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, vēl ir jāpiebilst, ka no PVN direktīvas 173.–175. panta izriet, ka atskaitāmās daļas aprēķināšana, lai noteiktu atskaitāmo PVN summu, principā ir attiecināma tikai uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan saimnieciskiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan darījumiem, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 14. decembris, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 34. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 57. punkts), piemēram, no nodokļa atbrīvotiem darījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 73. punkts).
- 54 Turpretī, tā kā PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri radušies nodokļu maksātājam, nevar radīt atskaitīšanas tiesības, ja tas ir saistīts ar darbībām, kas, ņemot vērā to nesaimniecisko raksturu, neietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts), šādas darbības ir jāizslēdz no PVN direktīvas 173.–175. pantā paredzētās atskaitāmās daļas aprēķināšanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 55 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka metožu un kritēriju noteikšana PVN priekšnodokļa summu sadalei starp saimniecisko darbību un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā. Īstenojot šo rīcības brīvību, dalībvalstīm ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra un šajā ziņā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no ieguldījimos iztērētajiem izdevumiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (spriedumi, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58. punkts), lai nodrošinātu, ka atskaitījums tiek veikts tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summai, kura attiecas uz darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 37. punkts, un 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 47. punkts).
- 56 Īstenojot šo rīcības brīvību, dalībvalstīm ir tiesības piemērot ikvienu piemērotu sadales kritēriju, piemēram, sadales kritēriju atbilstoši darījuma veidam, un tām nav pienākuma aprobežoties ar vienu konkrētu metodi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 38. punkts).

57 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzējam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par tādu preču un pakalpojumu pirkumiem, kuri tiek izmantoti tā darbību, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, vajadzībām, un ka tam nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli par tādu preču un pakalpojumu pirkumiem, kas tiek izmantoti tā darbībām, kuras neietilpst PVN piemērošanas jomā. Dalībvalstīm ir jānosaka metodes un kritēriji PVN priekšnodokļa summu sadalei starp ar nodokli apliekamiem darījumiem un darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi un sistēmu, ievērojot samērīguma principu.

Par tiesāšanās izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtnā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzēja darbība, kas ir audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšana televīzijas skatītājiem un ko valsts finansē ar subsīdijām, turklāt televīzijas skatītāji par veikto televīzijas apraidi nemaksā nekādas nodevas, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.**
- 2) **PVN direktīvas 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzējam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par tādu preču un pakalpojumu pirkumiem, kuri tiek izmantoti tā darbību, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, vajadzībām, un ka tam nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli par tādu preču un pakalpojumu pirkumiem, kas tiek izmantoti tā darbībām, kuras neietilpst PVN piemērošanas jomā. Dalībvalstīm ir jānosaka metodes un kritēriji PVN priekšnodokļa summu sadalei starp ar nodokli apliekamiem darījumiem un darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi un sistēmu, ievērojot samērīguma principu.**

[Paraksti]